Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 31471 du rôle
Inscrit le 25 septembre 2012

Audience publique du 28 novembre 2013

Recours formé par
Monsieur .....,
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31471 du rôle et déposée le 25 septembre 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Claude Clemes, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ....., demeurant à …., introduisant un recours intitulé « *recours en réformation, sinon en annulation* » contre le bulletin d'appel en garantie de Monsieur ..... au titre de l'impôt sur les traitements et salaires dû par la société à responsabilité limitée AAA du 11 janvier 2012 et contre la décision directoriale sur réclamation du 21 juin 2012 introduite contre ledit bulletin d'appel en garantie;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 20 décembre 2012;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin attaqué ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Claude Clemes et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 octobre 2013.

En date du 11 janvier 2012, le bureau d'imposition Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie (*Haftungsbescheid*) en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée *« Abgabenordnung »*, en abrégé *« AO »,* à l'égard de Monsieur ..... en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée AAA, ledit bulletin déclarant Monsieur ..... débiteur solidaire d'un montant total de …. euros au titre de l'impôt sur les traitements et salaires de l'année …. incombant à la société AAA.

Par courrier de son mandataire du 21 février 2012, Monsieur ..... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 21 juin 2012, le directeur rejeta comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur ....., dans les termes suivants :

« Vu la requête introduite le 22 février 2012 par Me Marc BADEN, au nom du sieur ....., demeurant à ....., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la

loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires d'Esch-sur-Alzette en date du 5 janvier 2012 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1er AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§238AO) dans les forme (§249AO) et délai (§245AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que le réclamant était tenu en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée AAA, actuellement en faillite, de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'il avait négligé de remplir les obligations qui lui incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO, l'a déclaré responsable du non paiement de la retenue sur les salaires et traitements dus par la société pour l'année 2009 au montant total de ..... euros ; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes retenues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que le réclamant fait valoir, d'une part, que le bulletin litigieux serait nul pour défaut de motivation et, d'autre part, qu'il n'aurait commis aucune faute pouvant engager sa responsabilité relativement aux impôts en cause ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues au §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902);

que dans la mesure où le gérant par l'inexécution fautive de ses obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe, constitué codébiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;

que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;

que la responsabilité du gérant est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (CA du 6 mai 2003 no 15989C) ;

qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO) ;

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBl. 1981 II493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef du gérant d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive – « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre le réclamant et de mettre à sa charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ;

Qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité du gérant, pour l'année d'imposition litigieuse ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no210 du 7 février 2002 que suivant assemblée générale extraordinaire du 31 août 2001, le réclamant a été nommé gérant de la société AAA avec effet immédiat pour une période indéterminée sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité du réclamant est engagée à la vue des éléments qui précèdent ;

Considérant que le réclamant a sciemment omis de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel de l'année 2009 et que partant il a empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant que gérant de la société à responsabilité limitée AAA est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires de l'année 2009 est justifiée ;

Considérant par ailleurs, que de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art. 1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, le gérant responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme ;

la rejette comme non fondée (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 25 septembre 2012, Monsieur ..... a fait introduire un recours demandant au tribunal administratif d' « *annuler le bulletin d'appel en garantie attaqué daté au 11 janvier 2'12 émis par M. le préposé du bureau d'imposition d'Esch/Alzette à charge du requérant ..... et dire que ce dernier est par conséquent déchargé de l'imposition mise à sa charge par ce bulletin avec telles conséquences de droit* (…) ».

Le délégué du gouvernement conclut tout d'abord à l'irrecevabilité du recours en réformation au motif qu'il serait dirigé contre le bulletin d'appel en garantie au lieu d'être dirigé contre la décision directoriale du 21 juin 2012, en citant une jurisprudence du tribunal administratif au terme de laquelle les termes juridiques employés par un professionnel de la postulation seraient à appliquer à la lettre et ce plus précisément concernant la nature du recours introduit, ainsi que son objet, tel que cerné à travers la requête introductive d'instance. Il soulève encore l'irrecevabilité du recours en annulation introduit à titre subsidiaire au motif que seul un recours en réformation serait prévu en la présente matière.

A l'audience des plaidoiries, le litismandataire du demandeur a fait valoir que son recours serait dirigé contre la décision directoriale du 21 juin 2012, étant donné, d'une part, que celle-ci serait mentionnée, à plusieurs reprises, dans la requête introductive d'instance, et, d'autre part, que comme il se serait réservé, dans le dispositif de sa requête introductive d'instance, « *tous autres droits, dus, moyens et actions* (…) », cette éventuelle omission de mentionner dans le dispositif de sa requête la décision directoriale du 21 juin 2012 pourrait toujours être rectifiée.

L'objet de la demande est appelé à se dégager du dispositif de la requête, ensemble les motifs qui le soutiennent. S'il est vrai qu'en principe, en vue de cerner utilement l'objet de la demande, la forme du recours (en réformation ou en annulation) et l'acte administratif qu'il vise sont à indiquer au dispositif de la requête introductive d'instance, il n'en reste pas moins que dans l'hypothèse où ces éléments précis se dégagent sans méprise possible du corps de la requête sous-tendant directement le dispositif, pareille façon de procéder n'engendre point l'irrecevabilité de la demande à condition qu'elle n'ait pas eu pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense[1].

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée *« Abgabenordnung »*, en abrégé *« AO »*, et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt.

En vertu de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, un bulletin d'impôt peut uniquement être directement déféré au tribunal administratif lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO ou une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la

---

[1] Cour admin., 16 mars 2006, n°20688C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Procédure contentieuse, n°287 et les autres références y citées.

demande. Par contre, lorsque le directeur a statué sur la réclamation par une décision expresse, le recours est irrecevable pour autant qu'il est dirigé directement contre ledit bulletin[2].

Bien qu'en l'espèce le dispositif de la requête introductive d'instance ne mentionne pas explicitement la décision directoriale déférée, il échet de relever que, dans les motifs de sa requête, le demandeur a, premièrement, fait état de la procédure de réclamation à l'encontre du bulletin d'appel en garantie émis le 11 janvier 2012 par le bureau d'imposition Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes ayant débouché sur la décision directoriale du 21 juin 2012 et, deuxièmement, formulé son moyen de défaut de motivation dans les termes suivants : « *Tout comme la motivation du bulletin d'appel en garantie, la décision sur réclamation du 21 juin 2012 se limite à constater objectivement le manquement du demandeur à ses obligations fiscales sans énumérer ni qualifier un quelconque comportement fautif lié à la personne visée et tenant compte des circonstances particulières de l'espèce qui ont pourtant été développées dans la réclamation du 21 février 2012* (…) ». Force est encore de constater que le demandeur verse la décision directoriale du 21 juin 2012 comme pièce à l'appui de son recours et que le délégué du gouvernement a pu prendre position quant au fond du litige, sans se méprendre sur la décision déférée.

Il s'ensuit que, malgré une formulation quelque peu malencontreuse, le recours sous examen porte sur la décision directoriale du 21 juin 2012, de sorte que le moyen d'irrecevabilité du recours est à rejeter pour ne pas être fondé. Cependant, dans la mesure où le demandeur conclut encore, dans son dispositif, à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'appel en garantie émis le 11 janvier 2012, le recours est à déclarer irrecevable de ce chef.

Le tribunal étant compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le recours en réformation contre la décision directoriale du 21 juin 2012 est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire.

Quant au fond, le demandeur estime que le seul motif avancé par le directeur dans sa décision déférée du 21 juin 2012 se limiterait à constater un manquement du gérant de la société à responsabilité limitée AAA, ci-après désignée par « la société AAA», quant à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO, motif qui ne serait pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle et pour pouvoir émettre un bulletin d'appel en garantie à son encontre.

Plus particulièrement, il estime que sa responsabilité ne saurait être engagée de manière automatique du fait des manquements de la société AAA à son obligation fiscale découlant des dispositions de l'article 136 (4) LIR, le législateur n'ayant en effet pas entendu instaurer un principe de responsabilité de plein droit, mais une responsabilité pour faute qu'il conviendrait d'établir. Monsieur ..... conteste ainsi que les conditions d'application du paragraphe 109 AO seraient données en l'espèce, au motif qu'il aurait appartenu au bureau d'imposition de faire état de faits constituant une « *inexécution fautive* » dans son chef, le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale étant de ce chef insuffisant pour engager sa responsabilité. A ce sujet, le

---

[2] trib. adm. 6 janvier 1999, n° 10357 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°727 et les autres références y citées.

demandeur fait valoir avoir tout mis en œuvre afin d'éviter la faillite de la société AAA suite à un détournement important de sa clientèle par un ancien salarié, notamment en procédant au licenciement de son personnel et à la vente des véhicules de la société, Monsieur ..... précisant encore qu'il n'aurait pas attendu une assignation en faillite de la part de créanciers privilégiés, mais qu'il aurait fait l'aveu de la faillite

En vertu des dispositions de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu (LIR), l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO, qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

L'impôt sur les salaires est un impôt dû par le salarié qu'il incombe à l'employeur de retenir et de continuer pour compte du salarié à partir du moment qu'un salaire passible dudit impôt est versé à ce dernier.

Il se dégage des considérations qui précèdent que la société AAA était tenue d'opérer et de verser les retenues sur les salaires qui ont été payées.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du non-paiement des impôts litigieux, il y a lieu de se référer plus particulièrement aux dispositions du paragraphe 109, alinéa (1) AO, selon lesquelles : « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* ».

Il se dégage de ces dispositions légales qu'il s'agit d'une obligation personnelle incombant aux représentants légaux du contribuable, en l'occurrence à ses gérants, la société AAA étant une société à responsabilité limitée.

Il se dégage encore de ces dispositions légales que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration des Contributions directes.

Le paragraphe 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz* » (StAnpG), disposant par ailleurs que « *jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'envergure de l'appel en garantie en

fonction du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité de gérant en titre de la société AAA en relevant à l'appui de sa décision l'omission dans son chef de verser à l'administration des Contributions directes les sommes retenues ou qui auraient dû l'être à titre d'impôt sur les salaires.

Il convient de prime abord de relever à cet égard que contrairement aux affirmations du demandeur, ni le bulletin d'appel en garantie, ni la décision déférée, retranscrite *in extenso* ci-avant, ne pèchent par un défaut d'indication des motifs concrets ayant amené l'administration des Contributions directes à engager la seule responsabilité du demandeur, le bulletin d'appel en garantie ayant en particulier souligné la qualité de gérant du demandeur depuis le 7 février 2002, et de représentant sociétaire en charge de la gestion journalière de la société AAA pouvant engager la société sous sa seule signature, tenu, conformément à l'article 136 (4) LIR, appliqué conjointement avec le paragraphe 103 AO, de veiller à la retenue, à la déclaration et au versement de la retenue d'impôt due sur les traitements et les salaires du personnel.

En avançant ces considérations à l'appui de sa décision, le directeur s'est livré à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision. Dès lors le moyen tiré d'une indication suffisante des motifs à la base de la décision déférée est à rejeter pour ne pas être fondé.

Quant au fond, force est de constater que le demandeur ne conteste pas l'existence et la réalité de son mandat social tel qu'il ressort de la publication au Mémorial C numéro 210 du 7 février 2002.

Il s'ensuit que le demandeur doit être considéré comme ayant effectivement et factuellement été en charge de la gestion journalière de la société en tant que gérant disposant du pouvoir d'engager la société AAA sous sa seule signature. En tant que personne *de jure* et *de facto* en charge de la gestion journalière de la société AAA, Monsieur ....., conformément au paragraphe 103 AO, était dès lors personnellement tenu pendant les périodes correspondant à l'exercice de cette fonction, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société AAA, de sorte qu'il était obligé de retenir, lors du paiement des salaires, l'impôt sur les salaires, ainsi que de le verser au trésor public[3], de sorte que, à l'instar de ce qui a été retenu par le directeur, Monsieur ..... est personnellement responsable des insuffisances d'impôt qui sont la conséquence de son comportement fautif. Le fait par l'employeur de verser un salaire sans pour autant effectuer, voire continuer les retenues qui s'imposent, s'analyse en un détournement des sommes en question au profit de la société, alors que cette partie du salaire est due à l'Etat non pas par l'employeur, mais par le salarié.

Force est encore de constater que le demandeur n'a de son côté pas utilement renversé les conclusions du directeur à cet égard, étant donné que les faits mis en avant par le demandeur pour se voir exonérer de sa responsabilité à savoir, d'une part, les difficultés financières rencontrées par la société AAA suite au détournement d'un nombre important de ses clients par un de ses anciens

---

[3] Voir trib. adm. 13 janvier 2003, n° 14859, confirmé par arrêt du 6 mai 2003, n° 15989C, Pasicrisie adm. 2012, V° Impôts, n°315.

salariés ayant contraint Monsieur ....., en sa qualité de gérant, à licencier des salariés et à vendre les véhicules de la société AAA , et, d'autre part, le fait que le demandeur a fait l'aveu de la faillite de la société AAA au lieu d'attendre une assignation en faillite de la part de créanciers impayés ne sauraient énerver concrètement les éléments relevés par le directeur pour conclure au caractère fautif de son comportement en tant que gérant ayant effectivement exercé la gestion journalière de la société en question.

Il se dégage dès lors des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé, aucun autre moyen n'ayant été soulevé par le demandeur à l'encontre de la décision directoriale sous analyse.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours tendant à la réformation sinon à l'annulation du bulletin d'appel en garantie émis le 11 janvier 2012 irrecevable ;

reçoit en la forme le recours en réformation introduit contre la décision directoriale du 21 juin 2012 ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Paul Nourissier, juge,
Olivier Poos, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 28 novembre 2013 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 28.11.2013
Le greffier du tribunal administratif